



**Universidade Federal Da Paraíba
Centro De Ciências Sociais Aplicadas
Coordenação Do Curso De Ciências Contábeis
Comissão De TCC**

LEANDRO LEONCIO RIBEIRO

**DIFICULDADES PARA CONSOLIDAÇÃO DAS CONTAS DO
GOVERNO DO ESTADO DA PARAÍBA SOB CONFORMIDADE AOS
REQUISITOS LEGAIS DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA
PARAÍBA (TCE).**

**JOÃO PESSOA PB
2014**

LEANDRO LEONCIO RIBEIRO

**DIFICULDADES PARA CONSOLIDAÇÃO DAS CONTAS DO
GOVERNO DO ESTADO DA PARAÍBA SOB CONFORMIDADE AOS
REQUISITOS LEGAIS DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA
PARAÍBA (TCE).**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do Departamento de Contabilidade e Finanças, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis, tendo como orientador O Professor Dr. Pedro Sabino de Farias Neto.

JOÃO PESSOA

2014

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

R484e Ribeiro, Leandro Leoncio.

Dificuldades para consolidação das contas do Governo do Estado da Paraíba sob conformidade aos requisitos legais do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba./ Leandro Leoncio Ribeiro. – João Pessoa: UFPB, 2014.

58f.: il.

Orientador: Prof. Dr. Pedro Sabino de Farias Neto.
Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – UFPB/CCSA.

1. Contabilidade Pública 2. Consolidação de Contas. 3. Tribunal de Contas do Estado da Paraíba. I. Título.

UFPB/CCSA/BS

CDU (2. ed.): 657(043.2)

LEANDRO LEONCIO RIBEIRO

**DIFICULDADES PARA CONSOLIDAÇÃO DAS CONTAS DO GOVERNO DO
ESTADO DA PARAÍBA SOB CONFORMIDADE AOS REQUISITOS LEGAIS DO
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA PARAÍBA (TCE).**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências
Contábeis da Universidade Federal da Paraíba,
como requisito parcial a obtenção do grau de
bacharel em Ciências Contábeis.

Resultado: _____

João Pessoa, _____ de _____ de 20_____

BANCA EXAMINADORA

Orientador: Prof. Dr. Pedro Sabino de Farias Neto

Prof. Dr. Josedilton Alves

Prof. Ms. Marcelo Pinheiro

*Dedico este Trabalho ao meu pai,
LINCOLN RODRIGUES RIBEIRO, meus
irmãos e a minha namorada THAYSSA
A. DE MORAIS BEZERRA, pelo apoio
incondicional que tive e tenho.*

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela vida e por tudo.

A minha família, por sempre me conduzir para a evolução.

A minha namorada, por sempre acreditar que posso ir mais longe e cuidar de mim.

Aos meus queridos avós, por sempre serem tão bons para mim.

Aos meus amigos, pelos momentos inesquecíveis.

A todos os professores que dedicaram seus esforços para educação no país.

“A educação é um processo social, é desenvolvimento. Não é a preparação para a vida, é a própria vida..”

John Dewey

RESUMO

Este trabalho buscou explorar informações a respeito das circunstâncias que podem dificultar a consolidação das contas públicas do Governo do Estado da Paraíba. Teve como universo a Controladoria Geral do Estado da Paraíba (CGE) e delimitou-se à Contadoria Geral do Estado da Paraíba. Tem enfoque na normatização internacional da contabilidade pública e possui características metodológicas de natureza exploratória, bibliográfica e pesquisa de campo. Quanto à forma de abordagem apresenta natureza qualitativa. Neste contexto, foram analisadas informações colhidas através de entrevistas aplicadas aos servidores da CGE. Com a realização desta pesquisa foi possível fazer análises subjetivas acerca das dificuldades existentes na estrutura operacional da contabilidade do Governo do Estado da Paraíba, descobrindo aspectos relacionados à convergência com as normas internacionais de contabilidade pública e demais normatizações legais fiscalizadas pelo Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE/PB).

Palavras – chave: Governo do Estado da Paraíba. Controladoria Geral do Estado da Paraíba. Contabilidade Pública. Tribunal de Contas do Estado da Paraíba.

ABSTRACT

This study aimed to explore information about the circumstances that may hamper the consolidation of public accounts of the Government of the State of Paraíba. Has as universe the General Comptroller of the State of Paraíba (CGE) and delimited to the General Accounting of the State of Paraíba. Has focused on international standardization of public accounting and has exploratory, bibliographical and field research methodological characteristics of nature. How to approach presents qualitative nature. In this context, information gathered through interviews applied to the CGE servers were analyzed. With this research was possible to subjective analysis about existing difficulties in the operational structure of the accounts of the Government of the State of Paraíba, discovering aspects related to convergence with international public accounting standards and other legal norms enforced by the Court of the State of Paraíba (TCE / PB).

Key – words: Government of the State of Paraíba, Comptroller General of the State of Paraíba, Public Accounting, Audit Court of the State of Paraíba:

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Análise do Posicionamento Externo do TCE	39
Figura 2 – Posicionamento Estratégico do TCE/PB	42

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Jurisdição em Esfera Estadual	38
--	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Forças e Fraquezas do TCE/PB	41
Quadro 2 – Oportunidades e Ameaças	42
Quadro 3 – Escopo da Entrevista	49

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CGE – Controladoria Geral do Estado

GTCON – Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis

IFAC – International Federation of Accountants

IPSAS – International Public Sector Accounting Standards

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

NBC T – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica

NBC T 16 – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

PPA – Plano Plurianual

SAGRES – Sistema de Acompanhamento da Gestão dos Recursos da Sociedade

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCE/PB – Tribunal de Contas do Estado da Paraíba

TCU – Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 Tema e Problemática	15
1.2. Objetivos	15
1.2.1 Objetivo Geral	15
1.2.2 Objetivos Específicos	16
1.3 Justificativa	16
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	18
2.1 Contabilidade Pública	18
2.1.1 Conceito de Contabilidade Pública	21
2.1.2 Área de Abrangência da Contabilidade Pública	22
2.1.3 Sistema Contábil	24
2.1.3.1 Estrutura do Sistema Contábil	25
2.1.4 Planejamento	27
2.1.5 Transações no Setor Público	28
2.1.5.1 Variações Patrimoniais	28
2.1.5.2 Classificação do Patrimônio Público Sob o Enfoque Contábil	29
2.2 Registros Contábeis	30
2.2.1 Formalidades do Registro Contábil	30
2.3 Tribunal de Contas	34
2.3.1 Estratégia do Tribunal de Contas	37
2.3.2 Sistema SAGRES <i>On Line</i>	40
2.3.3 Forças e Fragilidades do TCE/PB	41
2.4 Consolidação das Contas	43
2.4.1 Procedimentos Para Consolidação	44
3 PROCEDIMENTO METODOLÓGICO	46
3.1 Classificações da Pesquisa	46
3.2 Coleta de Informações	47
3.3 Análise das Informações e Discussão dos Resultados.....	49
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	55
4.1 Limitações da Pesquisa	56
4.2 Sugestões Para Trabalhos Futuros	56
REFERÊNCIAS	57

1. INTRODUÇÃO

O principal enfoque desta pesquisa consiste em abordar características acerca da execução da contabilidade pública em esfera estadual, bem como estudar a harmonização das contas do Governo do Estado da Paraíba com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS) *International Public Sector Accounting Standards*.

O Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE/PB) apresenta-se de forma a criar um ciclo de controle, vinculando as contas do setor público para os padrões de transparência atualmente exigidos.

Buscou-se informações para atingir os objetivos propostos, adotando como universo a Controladoria Geral do Estado da Paraíba (CGE).

Faz-se necessário primeiramente, citar o que diz Kohama (2008) quando relata que a Contabilidade é capacitada para transformar as informações em relatórios capazes de suprir a gestão com as ferramentas necessárias para manutenção do controle das contas e dos efeitos produzidos pelos atos e fatos administrativos.

Slomsky (2005) aborda casos como a falta de informação que tem o contribuinte em relação ao direcionamento dos tributos por ele pagos ao Estado. Este fenômeno é chamado pelo autor de assimetria informacional externa.

Verifica também o que chama de assimetria informacional interna, que ocorre quando os servidores possuem mais domínio informacional do que o próprio gestor da instituição.

Até 2010, a contabilidade pública se baseava em registros limitados a manter o bom andamento orçamentário das contas como enfatizado na Lei 4.320/64, cujo texto não exige a obrigatoriedade de manter sistema de custeio aplicável ao setor público ou proceder com a depreciação e exaustão do imobilizado por exemplo.

Desta forma, e por outras modificações na execução da contabilidade pública, assim como o que tratam os requisitos legais fiscalizáveis pelos tribunais de contas os quais são representados pelas normatizações correlatas da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Em função da transparência e boas práticas contábeis evidencia-se, o que coloca o TCE/PB, em seu portal na internet:

Modificando o momento e a oportunidade do controle, permitindo a tomada de posição e a correção de rumos, aspectos centrais do ideário da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)...com ênfase ao atendimento das normas, para, ao invés de dedicar-se à “autópsia” do orçamento, na fase da prestação de contas anual, passar aos exames de rotina, agindo preventivamente no que diz respeito ao Acompanhamento da Gestão, via edição de Resoluções Normativas. O acompanhamento da gestão, no exercício, permite ao relator das contas emitir alertas quando da análise dos demonstrativos a eles encaminhados mensalmente e não mais após o término da gestão.

Neste sentido, pode-se introduzir a ideia de pesquisar os entraves que adiam, dificultam ou impossibilitam temporariamente a consolidação das contas públicas em convergência dos governos estaduais. Percebe-se também, que o trabalho preventivo do TCE/PB se torna capaz de impedir que determinadas inconsistências consigam prosseguir no decorrer do exercício e dificultar a correta consolidação das contas.

Observando-se que a contabilidade pública no Brasil encontra-se em fase de adequação devido à convergência para as IPSAS, provenientes do International Federation of Accountants (IFAC), precisa-se prosseguir sobre o assunto.

Silva (2012) destaca que após a tradução das IPSAS em 2010 pelo Comitê Gestor da convergência no Brasil, gerido pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), a contabilidade pública no Brasil se deparou com diversas modificações a realizar em função da harmonia com as normas internacionais e, tendo como reflexo, melhorias no controle através de novas informações geradas, permitindo um melhor e mais preciso acompanhamento da real situação financeira e patrimonial no decorrer do exercício, além do novo leque aberto à fiscalização.

Desta forma, percebe-se que tais modificações geram a necessidade de se estudar o ambiente de controle das contas públicas estaduais apontando, então, evidências que corroborem com o objetivo desta pesquisa.

Faz-se necessário também, que se considere o termo entraves desta pesquisa como sendo inconsistências ou falta de sistemática contábil adequada, detectadas no ambiente interno gerador da consolidação das contas fiscalizadas.

1.1 Tema e Problemática

A necessidade de conhecer melhor os caminhos para resultados satisfatórios no que rege a harmonização das contas públicas em face das mudanças atuais no ambiente normativo internacional bem como atender ao estabelecido na legislação e demais requisitos legais atribuídos ao TCE como órgão fiscalizador foram as interligações temáticas observadas a partir da elaboração da idealização desta pesquisa.

Através da opinião daqueles que fazem parte da entidade em suas diferentes posições hierárquicas, é possível produzir material de análise para atender aos objetivos propostos.

Observando-se as últimas normatizações da STN, as quais estabelecem prazos para adequação de procedimentos contábeis, verifica-se situações e resultados para contextualização da problemática.

Conforme exposto, pergunta-se: Quais são as dificuldades para consolidação das contas do governo do estado da Paraíba sob conformidade aos requisitos legais do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba?

1.2 Objetivos

Este trabalho apresenta um objetivo geral, do qual se ramificam três objetivos específicos, em conformidade ao que segue.

1.2.1 Objetivo Geral

Estudar as dificuldades para consolidação das contas do governo do Estado da Paraíba sob conformidade aos requisitos legais do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE).

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Identificar dificuldades para consolidação das contas do Governo do Estado da Paraíba sob conformidade aos requisitos legais do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE/PB).
- b) Verificar os requisitos legais do TCE/PB em face das últimas normatizações da STN.
- c) Analisar a opinião dos servidores da Controladoria Geral do Estado da Paraíba (CGE) acerca da harmonização da contabilidade pública com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS).

1.3 Justificativa

Atualmente, o Brasil passa por diversas situações de mudanças na estruturação do arranjo contábil público e exigências por parte da população em geral, assim como também é exigida a melhoria da qualidade da gestão dos recursos públicos e seus consequentes resultados favoráveis ao desenvolvimento sustentável e seus reflexos positivos no bem estar dos cidadãos.

Verificando-se a necessidade de estudar a convergência para as IPSAS evidenciou-se o TCE/PB como órgão fiscalizador, entretanto analisando o proposto, pode-se perceber que uma convergência normativa pode apresentar inconsistências para a consolidação das contas.

Os fatores que influenciam a sistemática de tratamento das contas assim como os impasses resultantes da adequação com novas normas impostas pela convergência internacional podem ser estudados visando a construção de conhecimentos acerca da valorização da informação contábil.

Desta forma, acredita-se que as mudanças normativas e legais possuem caráter evolutivo para a organização e divulgação transparente das informações, apresentando também, segundo Silva (2012), mudanças nos estudos da taxonomia contábil, podendo-se entender como uma reestruturação operacional e organizacional dos processos e métodos de entendimento da execução da gestão, bem como suas operacionalizações diante da convergência para as IPSAS.

É neste sentido que evidencia-se o que diz Silva (2012) em seu blog na internet:

Em decorrência desta nova visão, a Contabilidade no setor público passa a ocupar-se, como sempre deveria ter feito, do registro e da apreciação dos fluxos e dos estoques de valores. Com a edição das IPSAS traduzidas, a Contabilidade Pública brasileira dá um passo importante no sentido da sua normatização contábil, na medida em que sua adoção produzirá mudanças nos estudos da taxonomia contábil. A contabilidade passa a constituir um campo de estudo da observação econômica com o objetivo de estudar o desempenho da gestão e levar ao conhecimento mais amplo da situação financeira e patrimonial, bem como possibilitar a identificação de perspectivas futuras da entidade pública.

Pode-se verificar que através deste entendimento fica evidente o recente processo de transformação da execução contábil exigindo-se assim maior atenção dos profissionais envolvidos e ocasionando o surgimento do alerta da possibilidade de erros que dificultem a correta consolidação das contas em conformidade aos novos requisitos legais aos quais competem ao órgão fiscalizador exigir sob a obrigatoriedade legal e de harmonização com as novas normas.

Desta forma, justifica-se a ideia de estudar os entraves envolvidos com os fatores que levam a consolidação da contas públicas a não estarem, totalmente, de acordo com a normatização vigente.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 Contabilidade Pública

A contabilidade pública exerce precioso papel no desenvolvimento social e é capaz de fornecer informações úteis para a gestão dos recursos públicos, variações patrimoniais e registrar demais movimentações, atos e fatos contábeis decorrentes da administração pública. Jund (2006) classifica a contabilidade pública como sendo um ramo da contabilidade que possui como finalidade o fornecimento de informações aos usuários da Administração Pública.

Estas informações tratam a respeito da organização e execução dos orçamentos públicos, normas para registro das entradas das receitas e gastos com as despesas, controles, registros e acompanhamentos das variações patrimoniais do estado, normas para prestação de contas dos bens, valores e de contas do governo, controle de custos e eficiência do setor público.

A Constituição Federal de 1988 estabelece três instrumentos de gestão orçamentária: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), assim descrito em seu art. 165, § 9º, inciso I: “dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual”.

A Lei de Responsabilidade Fiscal exigiu maior atenção dos municípios aos quais foram tratados com maior rigor, gerando uma melhor análise dos resultados apresentados por sua execução orçamentária. Além desta lei, as instituições públicas devem observar ao que trata a Lei nº 4.320/64, que definiu normas para o balanço e orçamento público, no tocante aos controles orçamentários e fiscais.

Sabe-se que em meados de 2010 o Comitê Brasileiro de Pronunciamentos Contábeis (CPC) publicou a tradução das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Este fato representou um grande passo para a elaboração das novas Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor público (NBC T16), publicadas em 2012.

Nesse sentido, Silva (2012) relata que a partir do processo de implementação das novas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, as contas públicas irão convergir para o uso das novas normas contábeis, tendo como

foco a utilização dos padrões internacionais.

Entende-se que a convergência com as normas internacionais visam a gestão do patrimônio público de uma maneira onde lucro social se sobressai em relação ao lucro financeiro, uma vez que o bem estar da população torna-se prioridade.

Para Silva (2012), o processo de convergência em que se encontra a contabilidade pública através da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público produzirá melhor comparabilidade das demonstrações contábeis e mais transparência no setor público.

Essas mudanças produzem efeitos que podem levar o Estado e a coletividade à obterem vantagens das mais diversas naturezas em suas relações internas e externas. É preciso que as demonstrações permitam que o usuário da informação contábil tenha informações confiáveis o suficiente para identificar semelhanças e diferenças em demonstrações financeiras de entidades diferentes.

Percebe-se então, que as necessidades apresentadas e deduzidas para observância do processo de convergência precisa passar pela apreciação e estudo que as levem organizadamente, a propor prazos de conclusão completos da real implantação da nova contabilidade pública.

Sabe-se que este assunto foi alvo de grandes debates no Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON), “responsável pela análise e pela elaboração de diagnósticos e estudos, visando a padronização mínima de conceitos e práticas contábeis, plano de contas e classificação orçamentária de receitas e despesas públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.” (SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL-STN, 2014).

Para a STN (2014) o “GTCON tem caráter técnico e consultivo, manifestando-se por meio de recomendações, e deverá nortear-se pelo diálogo permanente, tendente a reduzir divergências, em benefício da transparência da gestão fiscal, da racionalização de custos nos entes da Federação e do controle social.”

A Portaria STN nº 828, de 14 de dezembro de 2011, alterada pela Portaria STN nº 231, de 29 de março de 2012, estabeleceu a necessidade de os entes divulgarem um cronograma de ações relativas às principais inovações na Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Estas ações organizam a forma como se deve atribuir características e funções dos elementos da contabilidade.

Evidencia-se portanto o texto das ações da Portaria STN nº 828 (2011):

- I - Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas;
- II - Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência;
- III - Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis;
- IV - Registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização, exaustão;
- V - Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura;
- VI - Implementação do sistema de custos;
- VII - Aplicação do Plano de Contas, detalhado no nível exigido para a consolidação das contas nacionais;
- VIII - Demais aspectos patrimoniais previstos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. É extremamente importante ressaltar que o órgão ou entidade que adotar as normas deve proceder com ajustes iniciais para que o balanço patrimonial reflita a realidade dos seus elementos patrimoniais. Dessa forma, por exemplo, os estoques, imobilizados e intangíveis devem ser mensurados inicialmente pelo custo ou valor justo, adotando-se, posteriormente, procedimentos de mensuração após o reconhecimento inicial (como a depreciação para o caso do ativo imobilizado). O órgão ou entidade deve reconhecer os efeitos do reconhecimento inicial dos ativos como ajuste de exercícios anteriores no período em que é reconhecido pela primeira vez de acordo com as novas normas contábeis. Para a implantação das inovações contábeis descritas nas Portarias STN 828/11 e 231/12, há necessidade da adoção de um plano de ação, resumidamente descrito a seguir:
 - 1º Passo: Instituir por meio de normativo um grupo que irá desenvolver os trabalhos técnicos referentes aos aspectos patrimoniais e de Plano de Contas.
 - 2º Passo: Convocar o Grupo Técnico dos Aspectos Patrimoniais. O grupo nomeado no normativo do 1º passo deverá convocar, preferencialmente, além do setor contábil, servidores dos setores de almoxarifado, patrimônio, tecnologia da informação, pessoal, tributário e outros que julgar conveniente, para participar das discussões do Grupo Técnico dos Aspectos Patrimoniais.
 - 3º Passo: Elaborar cronograma de implantação e operacionalização dos aspectos Patrimoniais e do Plano de Contas. Esse cronograma pode ser detalhado em períodos anuais, e sua atualização pode ser feita periodicamente, de maneira que em 2014 as principais inovações descritas acima estejam integralmente implantadas.

Evidencia-se também, o caráter de urgência em que a contabilidade pública se encontra no Brasil. É tomando como base o universo de convergência da união, que se estabelece o nível de propriedade com qual as contas estaduais irão progredir rumo à harmonização com as normas internacionais.

2.1.1 Conceito de Contabilidade Pública

Angélico (2006) propõe seu conceito de contabilidade pública de forma a objetivar com clareza, a natureza normativa que exerce a contabilidade, estando esta então, submetida a uma padronização.

“Contabilidade Pública é a disciplina que aplica, na administração pública, as técnicas de registros e apurações contábeis em harmonia com as normas gerais do Direito Financeiro”. (ANGÉLICO, 2006, p.107).

De acordo com o que trata Angélico, Martins (2012 *apud* Bezerra, 2008, p.133) define a Contabilidade Governamental. “Contabilidade Governamental é uma especialização da Contabilidade, voltada para o estudo e a análise dos atos e fatos que ocorrem na Administração Pública”.

Nota-se portanto a ausência de complexidade na definição do termo Contabilidade Pública, associado aos preceitos de governança que, dentro de uma visão contábil pode-se classificar como Contabilidade Governamental. Nesse sentido, vejamos o que diz Araújo e Arruda (2006, p.48) no momento em que conceitua contabilidade pública como sendo uma:

Especialidade da contabilidade voltada ao registro e à avaliação do patrimônio público e suas respectivas variações, abrangendo aspectos orçamentários, financeiros e patrimoniais, constituindo-se em importante instrumento para o planejamento e o controle da administração governamental.

Percebe-se, portanto, o entrelaçamento correlato dos termos e fatores que envolvem o desenvolvimento conceitual da contabilidade pública, no momento que se evidencia a necessidade de se utilizar de material informacional adequado para uso das atribuições legais preestabelecidas e normatizadas. Observa-se que a geração destas informações são aplicáveis aos atos de controle da gestão pública e dos agentes que integram o setor público.

Jund (2006) conceitua a contabilidade pública como parte da ciência contábil a qual efetua nos atos e fatos da Administração Pública, o registro e a avaliação contábil de acordo com as normas gerais do Direito Financeiro, tendo seus fundamentos contidos na Lei nº 4.320/64, que dispõe de normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos

Municípios e do Distrito Federal.

Araújo e Arruda (2006) fazem considerações que podem ampliar de forma substancial o conceito acerca da contabilidade pública. Uma vez que tratam do assunto explorando de forma funcional e evidenciando a finalidade da contabilidade pública, apontam como sendo determinar procedimentos normatizados para que os fatos decorrentes da gestão orçamentária, financeira e patrimonial das mesmas realizem-se em perfeita ordem. Devem também ser registrados sistematicamente, de modo a mostrar em épocas prefixadas, os respectivos resultados.

Conforme Ribeiro (2013 *apud* Cruz 1988, p.10) a contabilidade pública é “a ciência que estuda, orienta, controla e demonstra a programação e a execução orçamentária, financeira e patrimonial das instituições de direito público”. Diante da necessidade de se entender a demanda da coletividade, o Estado deve aplicar os recursos disponíveis em função de se obter o equilíbrio orçamentário e financeiro, buscando, ao mesmo tempo, dispor de ferramentas para controlar uma série de fatores macroeconômicos, tais como a política tributária, o aumento de preços e a formação e distribuição de riqueza.

A contabilidade pública, portanto, encontra-se como parte integrante do contexto econômico e existe através de uma atividade que registra os atos e fatos administrativos que influenciam no patrimônio público de uma entidade específica ou do Estado como um todo.

2.1.2 Área de Abrangência da Contabilidade Pública

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16), a área de abrangência da contabilidade pública pode ser estudada como sendo o campo o de aplicação da contabilidade aplicada ao setor público. Nestes termos, é preciso identificar o escopo das entidades alcançadas de forma total ou parcial pelas exigências legais em que a legislação submeter como sendo de uso natural e obrigatório.

Dentro desta visão, a NBC T 16.1 (2012, p. 6), no momento em que trata a respeito dos padrões utilizados pela nova normatização internacional em convergência no Brasil, estabelece que:

O campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público abrange todas as entidades do setor público. As entidades abrangidas pelo campo de aplicação devem observar as normas e as técnicas próprias da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, considerando-se o seguinte escopo:

- (a) integralmente, as entidades governamentais, os serviços sociais e os conselhos profissionais;
- (b) parcialmente, as demais entidades do setor público, para garantir procedimentos suficientes de prestação de contas e instrumentalização do controle social.

Pode-se perceber que a contabilidade exerce um papel relevante no momento que faz a conexão dos agentes integrantes da atividade pública. Fornece também, campo de análise para verificação da adequação e exatidão das movimentações e variações que podem ou não alterar o patrimônio ou demais resultados.

Após esta definição faz-se necessário entender o contexto que envolve o termo Setor Público, observando ao que trata a NBCT 16.1 (2012, p. 6) quando o define como “espaço social de atuação de todas as entidades do setor público.”

Pode-se comparar à uma plataforma de interligação de todas as vias que compõe algum tipo de representação no espaço social onde atuam as entidades mencionadas.

Além do exposto anteriormente, acredita-se fazer necessário expor o que trata a NBC T 16.1 (2012, p. 5) no momento em que faz menção acerca das definições do campo de aplicação da contabilidade pública, conforme segue:

Campo de Aplicação: espaço de atuação do Profissional de Contabilidade que demanda estudo, interpretação, identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação de fenômenos contábeis, decorrentes de variações patrimoniais em:

- (a) entidades do setor público; e
- (b) ou de entidades que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades, no tocante aos aspectos contábeis da prestação de contas.

Nota-se que a contabilidade pública não apenas está presente nas instituições popularmente conhecidas como sendo de domínio público ou sujeito a gestão pública estatal. Outras personalidades estão ligadas às entidades do setor público exercendo algum tipo de relação passível de prestação de contas, e portanto, estão alcançadas pela aplicação da contabilidade pública mesmo que de forma parcial. Percebe-se

neste sentido, a extensão da abrangência da contabilidade pública do setor público.

Melhor esclarecendo, a NBC T 16 (2012, p. 5) define que é:

Entidade do Setor Público: órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades”. Como também define que “Equiparam-se, para efeito contábil, as pessoas físicas que recebam subvenção, benefício, ou incentivo, fiscal ou creditício, de órgão público.

A NBC T 16.1 (2012, p. 6) define Recurso Público como “o fluxo de ingressos financeiros, oriundo ou gerido por entidades do setor público.”

Conforme exposto, percebe-se aplicabilidade às entidades com personalidade jurídica de direito público e demais entidades com o objetivo de proceder, contabilmente, com as ocorrências que intervêm nas situações patrimoniais, orçamentárias e financeiras destas entidades públicas e suas relações.

2.1.3 Sistema Contábil

As NBC T 16 (2012, p. 10) definem que “o sistema contábil representa a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.”

Uma vez que programado para gerar informações específicas, o sistema de informações exerce a função de plataforma de controle, com a finalidade de auxiliar a gestão pública nas diversas fases de execução e análise da coisa pública e suas modificações. Como qualquer sistema, o sistema contábil possui ramificações que possibilitam a geração, manipulação, edição e análise da especificidade de cada assunto relacionado com o que a contabilidade pública se propõe a fazer.

Neste sentido, nota-se que o arranjo sistemático deve ser adaptável à formação de controles que levem ao sucesso da obtenção de uma informação normatizada e que atenda aos preceitos constitucionais.

2.1.3.1 Estrutura do Sistema Contábil

A NBC T 16.2 (2012) trata diretamente das definições e regulamentações do patrimônio público e do sistema contábil, evidenciando-se, então, o detalhamento funcional de cada item que o compõe.

Nota-se portanto, que o sistema contábil referencia-se ao que tratam as normas de forma a servir como ferramenta essencial para o correto cumprimento da escrituração contábil e demais funções legais preestabelecidas por tais normas, conforme citado anteriormente.

Percebe-se que o acompanhamento aos detalhes das informações contábeis geradas geram um campo de estudo de fácil consulta, podendo-se proceder com a elaboração de controles capazes de obter a contínua manutenção das características normativas da informação.

Esta informação em convergência pode melhorar significativamente o grau de comparabilidade dentro do âmbito internacional, levando o estado a perceber condições de manter relações externas com maior facilidade. (SILVA, 2012).

O sistema contábil está estruturado nos seguintes subsistemas de informações conforme a NBC T 16.2 (2012, p. 10):

- (a) Orçamentário – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;
- (b) Financeiro – registra, processa e evidencia os fatos relacionados aos ingressos e aos desembolsos financeiros, bem como as disponibilidades no início e final do período;
- (c) Patrimonial – registra, processa e evidencia os fatos não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público;
- (d) Custos – registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública;
- (e) Compensação – registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

É, portanto, a partir destes pontos que se delimita a especificidade de cada função no planejamento da contabilidade pública. A estruturação em fase de desenvolvimento objetiva se aproximar cada vez mais da harmonização satisfatória.

Para uma melhor compreensão, deve-se considerar, primeiramente, o que trata a NBC T 16.2 (2012, p. 9) acerca do conceito de Patrimônio Público:

Patrimônio Público: o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

Nesse sentido, percebe-se que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público é organizada na forma de sistema de informações que se ramifica em subsistemas pelos quais, fornecem informações individualizadas de acordo com a respectiva especificidade de cada um. Após isso, convergem para o que é denominado de produto final, ou seja, a informação consolidada sobre o referido Patrimônio Público. Os subsistemas contábeis devem ser integrados entre si e a outros subsistemas de informações, de modo a entregar informações ideais para a administração pública e demais usuários da referida informação. (NBC T 16.2, 2012).

NBC T 16.2 (2012, p. 10) coloca algumas características da informação:

- (a) desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão;
- (b) avaliação dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade;
- (c) avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento;
- (d) avaliação dos riscos e das contingências.

Conforme a NBC T 16 (2012) a soma, a agregação ou a divisão de patrimônio de uma ou mais entidades do setor público resultará em novas unidades contábeis. Isso faz com que se identifique a ramificação das entidades do setor público, dando-se condições de se obter análise e planejamento para um melhor aproveitamento dos investimentos.

O resultados obtidos com as análises das avaliações podem permitir avanços.

2.1.4. Planejamento

A NBC T 16.3 (2012, p. 13) reforça porém, que a “Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve permitir a integração dos planos hierarquicamente interligados, comparando suas metas programadas com as realizadas, e evidenciando-se as diferenças relevantes por meio de notas explicativas.” A evidenciação por sua vez acaba contribuindo de forma sistemática para a tomada de decisão por parte da gestão, facilitando a operacionalização das ferramentas que devem contribuir com o controle social.

Este processo permite, segundo as NBC T 16 (2012, p. 13), que “se conheçam o conteúdo, a execução e a avaliação do planejamento das entidades do setor público a partir de dois níveis de análise”. A coerência, entre os planos hierarquicamente interligados nos seus aspectos quantitativos e qualitativos e a aderência entre os planos hierarquicamente interligados e a sua implementação.

Neste entendimento faz-se necessário referir-se ao que trata a NBC T 16 (2012, p. 13) no tocante aos citados planos:

Planejamento: o processo contínuo e dinâmico voltado à identificação das melhores alternativas para o alcance da missão institucional, incluindo a definição de objetivos, metas, meios, metodologia, prazos de execução, custos e responsabilidades, materializados em planos hierarquicamente interligados.

Plano hierarquicamente interligado: o conjunto de documentos elaborados com a finalidade de materializar o planejamento por meio de programas e ações, compreendendo desde o nível estratégico até o nível operacional, bem como propiciar a avaliação e a instrumentalização do controle.

As normas, por sua vez, fazem menção da forma como as informações dos planos hierarquicamente interligados devem ser detalhadas. É preciso separar as informações para fins de organização e efetividade das análises, esta organização deve ser feita por ano, ações, valores e metas.

As normas também preveem a avaliação da execução dos planos hierarquicamente interligados. Essas avaliações poderão explicitar eventos ocorridos em desacordo com o que foi planejado, estas restrições identificadas devem ser evidenciadas juntamente com o seu respectivo impacto.

2.1.5 Transações no Setor Público

As transações no setor público podem ser vistas diante dos padrões de convergência internacional através dos atos e os fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público.

Para as NBC T 16 (2012), o registro contábil deverá ser realizado sob observância aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Em face às suas características e reflexos no patrimônio público, faz-se necessário entender a natureza destes fatores.

A NBC T 16.4 (2012, p.16) estabelece que as transações no setor público serão:

- (a) econômico-financeira – corresponde às transações originadas de fatos que afetam o patrimônio público, em decorrência, ou não, da execução de orçamento, podendo provocar alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais;
- (b) administrativa – corresponde às transações que não afetam o patrimônio público, originadas de atos administrativos, com o objetivo de dar cumprimento às metas programadas e manter em funcionamento as atividades da entidade do setor público.

2.1.5.1 Variações Patrimoniais

Segundo as NBC T 16 (2012), entende-se por variações patrimoniais, os resultados de registros feitos através das transações responsáveis por alterações nos elementos patrimoniais das entidades do setor público, as variações patrimoniais poderão ou não modificar os resultados das entidades.

O patrimônio líquido apresenta-se, portanto, como peça fundamental para efeito de classificação das variações patrimoniais.

Para efeito de classificação, a NBC T 16.4 (2012, p. 16) define que as variações patrimoniais são classificadas acerca de dois aspectos: quantitativas e qualitativas e detalha que:

Entende-se como variações quantitativas aquelas decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido.

Entende-se como variações qualitativas aquelas decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

2.1.5.2 Classificação do Patrimônio Público Sob o Enfoque Contábil

A NBC T 16.4 (2012, p. 10) define as seguintes características acerca da classificação do patrimônio público sob o enfoque contábil:

O patrimônio público é estruturado em três grupos:

- (a) Ativos são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços;
- (b) Passivos são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços;
- (c) Patrimônio Líquido é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.268/09)

Faz-se necessário verificar também determinados detalhes pelos quais são abordados pela norma.

A classificação dos elementos patrimoniais considera a segregação em “circulante” e “não circulante”, com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade.

Os ativos devem ser classificados como circulante quando satisfizerem a um dos seguintes critérios: (a) estarem disponíveis para realização imediata; Tiverem a expectativa de realização até o término do exercício seguinte.

Os demais ativos devem ser classificados como não circulante.

Os passivos devem ser classificados como circulante quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:

Corresponderem a valores exigíveis até o término do exercício seguinte;

Corresponderem a valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for a fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade.

Os demais passivos devem ser classificados como não circulante.

2.2 Registros Contábeis

Primeiramente, faz-se necessário evidenciar que os registros contábeis estarão, segundo a NBC T 16 (2012), correlacionados ao seu respectivo documento de suporte. De acordo ao que estabelece a norma, o documento de suporte é “qualquer documento hábil, físico ou eletrônico que comprove a transação na entidade do setor público, utilizado para sustentação ou comprovação do registro contábil.” (NBC T 16.5, 2012, p. 19)

Desta forma, nota-se o caráter de obrigatoriedade no sentido comprobatório das transações do setor. Pode-se afirmar, portanto, que os registros deverão manter histórico documental ao qual poderá ser utilizado em operações futuras como auditorias, análises ou até mesmo estornos e correções de inconsistências.

2.2.1 Formalidades Do Registro Contábil

A NBC T 16.5 (2012) dispõe ainda sobre características formais de registro contábil as quais deverão ser observadas no decorrer do exercício. É facultada a entidade do setor público a manutenção manual, eletrônica ou mecanizada dos procedimentos de registros contábeis aos quais deverão ser uniformes e executados em rigorosa ordem cronológica.

A comparabilidade apresenta-se de forma que os registros e as informações contábeis devam possibilitar a análise da situação patrimonial das entidades do setor público. Pode-se perceber que tal situação pode ocorrer devido ao efeito de padronização que sofrem as demonstrações financeiras ao terem a contabilidade sendo executada segundo o processo de convergência mundial, possibilitando a análise das relações internacionais e as melhorias nas relações internas.

Portanto, as demonstrações devem divulgar resultados capazes de serem comparados com outros resultados de personalidades do setor público.

Uma vez que torna-se assegurado para o bem social, processos que permitam melhor comparabilidade, as instituições do setor público podem passar a seguir de forma semelhante às entidades do setor privado em alguns aspectos, tendo suas demonstrações financeiras capazes de serem entendidas em diversos ambientes proporcionando, assim, a disponibilidade geral da informação para usuários.

Nesse sentido, a NBC T 16.5 (2012 p.19) coloca o que segue, à respeito do princípio da compreensibilidade:

Compreensibilidade – as informações apresentadas nas demonstrações contábeis devem ser entendidas pelos usuários. Para esse fim, presume-se que estes já tenham conhecimento do ambiente de atuação das entidades do setor público. Todavia, as informações relevantes sobre temas complexos não devem ser excluídas das demonstrações contábeis, mesmo sob o pretexto de que são de difícil compreensão pelos usuários.

Precisa-se perceber que os princípios podem se interligar formando uma teoria uniforme conforme descrito na NBC T 16.5 (2012, p. 20) quando descreve as características acerca da confiabilidade e fidedignidade nas demonstrações financeiras:

(c) Confiabilidade - o registro e a informação contábil devem reunir requisitos de verdade e de validade que possibilitem segurança e credibilidade aos usuários no processo de tomada de decisão.

(d) Fidedignidade – os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem representar fielmente o fenômeno contábil que lhes deu origem.

As características de imparcialidade e Integridade são descritas da seguinte forma, segundo a NBC T 16.5 (2012, p. 20):

(e) Imparcialidade – os registros contábeis devem ser realizados e as informações devem ser apresentadas de modo a não privilegiar interesses específicos e articulares de agentes e/ou entidades.

(f) Integridade – os registros contábeis e as informações apresentadas devem reconhecer os fenômenos patrimoniais em sua totalidade, não podendo ser omitidas quaisquer partes do fato gerador.

A NBC T 16.5 (2012) coloca ainda, que a objetividade deve estar contida nos registros contábeis devendo representar a realidade dos fenômenos patrimoniais em função de critérios técnicos contábeis preestabelecidos nas normas ou com base em procedimentos adequados.

Nesse sentido, percebe-se que os registros devem estar livres de preferências individuais que provoquem distorções nas demonstrações.

Em relação à representatividade, segundo a NBC T 16.5 (2012, p. 20), verifica que os registros contábeis e as informações apresentadas através deles deverão dispor de todos os aspectos que sejam considerados relevantes para a boa prática da execução da contabilidade gerando assim relatórios completos.

Com relação às demais características da formalidade do registro contábil, a NBC T 16.5 (2012, p. 20) apresenta o que segue:

Tempestividade – os fenômenos patrimoniais devem ser registrados no momento de sua ocorrência e divulgados em tempo hábil para os usuários.

Uniformidade – os registros contábeis e as informações devem observar critérios padronizados e contínuos de identificação, classificação, mensuração, avaliação e evidenciação, de modo que fiquem compatíveis, mesmo que geradas por diferentes entidades. Esse atributo permite a interpretação e a análise das informações, levando-se em consideração a possibilidade de se comparar a situação econômico-financeira de uma entidade do setor público em distintas épocas de sua atividade.

Utilidade – os registros contábeis e as informações apresentadas devem atender às necessidades específicas dos diversos usuários.

Verificabilidade – os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem possibilitar o reconhecimento das suas respectivas validades.

Visibilidade – os registros e as informações contábeis devem ser disponibilizadas para a sociedade e expressar, com transparência, o resultado da gestão e a situação patrimonial da entidade do setor público.

Verifica-se, portanto, que o registro terá para efeitos normativos, a qualidade estabelecida se forem executados em tempo hábil para que a força da informação tenha validade administrativa ou para quaisquer que sejam as finalidades do usuário da informação.

Percebe-se, também, que a uniformidade faz a informação contábil dispor de um nível de padronização que leva o usuário a proceder sem dificuldades no quesito de suas análises em tempos diferentes, pode-se perceber que esta prerrogativa aplica-se também para que o usuário tenha capacidade de proceder com suas análises em entidades diferentes.

Para as normas, a entidade do setor público deve manter sistema de informação contábil refletido em plano de contas que compreenda prerrogativas preestabelecidas e unificadas para as esferas de governo mantendo-se um padrão.

A NBC T 16.5 (2012, p. 20) coloca que as entidades devem manter o sistema

de registro contábil de forma que o plano de contas compreenda o que segue:

- (a) a terminologia de todas as contas e sua adequada codificação, bem como a identificação do subsistema a que pertence, a natureza e o grau de desdobramento, possibilitando os registros de valores e a integração dos subsistemas;
- (b) a função atribuída a cada uma das contas;
- (c) o funcionamento das contas;
- (d) a utilização do método das partidas dobradas em todos os registros dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público, de acordo com sua natureza orçamentária, financeira, patrimonial e de compensação nos respectivos subsistemas contábeis;
- (e) contas específicas que possibilitam a apuração de custos;
- (f) tabela de codificação de registros que identifique o tipo de transação, as contas envolvidas, a movimentação a débito e a crédito e os subsistemas utilizados.

A NBC T 16.5 (2012 p. 21) coloca ainda, algumas considerações acerca dos padrões que as entidades devem manter em seu sistema de registro e livros contábeis, além de atribuir algumas particularidades:

O registro deve ser efetuado em idioma e moeda corrente nacionais, em livros ou meios eletrônicos que permitam a identificação e o seu arquivamento de forma segura.

Quando se tratar de transação em moeda estrangeira, esta, além do registro na moeda de origem, deve ser convertida em moeda nacional, aplicando a taxa de câmbio oficial e vigente na data da transação.

O Livro Diário e o Livro Razão constituem fontes de informações contábeis permanentes e neles são registradas as transações que afetem ou possam vir a afetar a situação patrimonial.

O Livro Diário e o Livro Razão devem ficar à disposição dos usuários e dos órgãos de controle, na unidade contábil, no prazo estabelecido em legislação específica.

Os registros contábeis devem ser efetuados de forma analítica, refletindo a transação constante em documento hábil, em consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Os registros contábeis devem ser validados por contabilistas, com base em documentação hábil e em conformidade às normas e às técnicas contábeis.

Os registros extemporâneos devem consignar, nos seus históricos, as datas efetivas das ocorrências e a razão do atraso.

Observa-se que as normas passam a atribuir o uso de informações que acompanham as demonstrações contábeis.

2.3 Tribunal de Contas

As normas constitucionais diretamente ligadas ao Tribunal de Contas da União (TCU) equivalem também para os Tribunais de Contas dos Estados e Municípios, porém, consideram-se as constituições estaduais para que os Estados possam proceder com as aplicações legais inerentes à sua localidade. No decorrer no tempo, porém, surgiram novas competências que serão abordadas posteriormente.

Ribeiro (2013, p. 23) *apud* Ribeiro (2002) comenta que:

Foi adotado o Tribunal de Contas no Brasil para o exercício adequado das atividades de controle na administração pública. No entanto, existem dois modelos clássicos de controle utilizados no Brasil, os quais são: as Controladorias e os Tribunais de Contas, sendo assim, cada um deles possui suas próprias particularidades e especificidades.

Nota-se, que a ideia de fluxo de informações através destas duas citadas entidades é o que estabelece o sentido fiscalizador dentro das formalidades constitucionais. Pode-se entender como sendo de direito coletivo, já que o cumprimento das prerrogativas preestabelecidas podem gerar informações úteis à justiça e o desenvolvimento social, os quais podem depender em linhas teóricas, do planejamento e controle.

Ribeiro (2013) *apud* Oliveira e Silva (2007) afirma que os tribunais de contas contam com valiosas vantagens como: a existência de um colegiado, o rodízio de controle dos órgãos, a alternância de direção e a distribuição impessoal de processos. Isso contribui para a observância das leis correlatas.

Necessita-se portanto, verificar as leis que surgiram após a Constituição Federal, podendo-se coloca-las como tendo o papel de ampliar as competências do Tribunal de Contas.

Ressalta-se neste sentido, dentre elas, a Lei N. 8.666, de 21 de junho de 1993 que trata de Licitações e Contratos.

Naturalmente, existem outras leis que também podem ser consideradas como ampliadoras das competências do Tribunal de Contas da União, conforme discorre Ribeiro (2013, p. 24): “Lei de Concessão e Permissão da Prestação de Serviços

Públicos, (Lei N. 8.987, de 13 de fevereiro de 1995), Lei de Parceria Público-Privada (Lei N. 11.079, de 30 de dezembro de 2004), Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar N. 101, de maio de 2000)”.

A Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece que as ações realizadas na gestão fiscal devem ser transparentes e as informações geradas a partir de tais ações devem ser disponibilizadas à sociedade.

Ribeiro (2013, p. 25) comenta a seguinte análise a respeito do caráter público que as informações devem ter:

É interessante notar que a publicidade é um dos pilares que sustentam e servem de base para o desempenho do controle na administração pública. Sendo assim, caberá ao Tribunal de Contas ofertar documentos, dados, informações a toda sociedade, lembrando que, em alguns casos específicos, não há permissão para disponibilizar algumas informações à sociedade, restringindo apenas às partes interessadas.

Diante disto, percebe-se que a publicidade e a transparência das informações são capazes de criar elos entre a sociedade, as entidades do setor público e o próprio Tribunal de Contas.

O acesso às informações oriundas das ações da administração pública cria o controle externo popular, fazendo com que a população, ao tomar conhecimento de tudo o que é registrado na administração pública, possa se pronunciar e requerer na forma da lei, as análises cabíveis ao manejo dos recursos públicos.

O Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE/PB) possui como base para fundamentar suas atividades juntamente com a Constituição Federal, a Constituição do Estado da Paraíba e possui ainda o Regimento interno do próprio Tribunal de Contas.

A Constituição Estadual se semelha à Constituição Federal no tocante às competências do Tribunal de Contas, no entanto apresenta algumas particularidades.

É possível verificar no artigo 71 da Constituição estadual, competências referentes ao TCE/PB.

Tais competências estabelecem diversas atribuições ao exercício das funções herdadas da Constituição Federal de 1988.

Neste sentido, a Constituição do Estado da Paraíba (2009, p. 55) estabelece:

Art. 71. O controle externo, a cargo da Assembleia Legislativa, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado, mediante parecer prévio, que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos dos três Poderes, da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Estadual, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário;

III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como as concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento do ato concessório;

IV - realizar, por iniciativa própria, da Assembleia Legislativa, de comissão técnica ou parlamentar de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

V - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pelo Estado mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres;

VI - prestar as informações solicitadas pela Assembleia Legislativa ou por qualquer das suas comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira e orçamentária, operacional, patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas no prazo determinado na solicitação;

VII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

VIII - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

IX - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Assembleia Legislativa.

O Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE/PB) possui instrumentos de divulgação de informação para a sociedade, dentre eles é pertinente mencionar o sistema *Sagres on-line*, o qual será abordado posteriormente.

Evidencia-se também, a relação do TCE/PB com sua atribuição de órgão fiscalizador, esta prerrogativa sustenta o enfoque no momento em que atribui-se à CGE, função de órgão prestador de contas e inserido no processo de normatização para harmonização com as normas internacionais.

2.3.1 Estratégia do Tribunal de Contas da Paraíba (TCE/PB)

Segundo o que trata o Tribunal de Contas do Estado da Paraíba TCE/PB em seu portal disponível em <http://portal.tce.pb.gov.br/>, um tribunal de contas estadual é o órgão responsável pela fiscalização dos gastos públicos, no âmbito estadual e municipal. O TCE/PB é uma instituição autônoma que auxilia o Poder Legislativo no exercício do controle externo e fiscaliza os gastos e ações administrativas dos poderes e órgãos do Estado.

O TCE/PB tem sua jurisdição no território paraibano, sendo responsável pelo acompanhamento de diversos organismos públicos do Estado.

Além da reformulação das ações e redefinição das metas, o Plano Estratégico 2011/2015 TCE/PB (2011) apresenta duas grandes novidades: a primeira trata da retirada da prioridade estratégica voltada para a melhoria e ampliação do sistema de informação e tecnologia da informação. O Plano avalia que já em 2010 foram amplamente realizadas as ações e plenamente alcançadas as metas definidas nesta prioridade, que situa o Tribunal como um dos mais avançados do país em tecnologia da informação.

Foi acrescentado, porém, novo componente às prioridades estratégicas com vistas a preparar o TCE/PB para os desdobramentos da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, conhecida como lei da transparência, com a busca de acompanhamento concomitante das contas públicas do estado.

Segundo o TCE/PB, a missão do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba é corresponder às demandas da sociedade, exercendo o acompanhamento, a orientação, o controle e a fiscalização da gestão dos recursos públicos, com fidelidade aos princípios constitucionais.

No cumprimento desta missão, o TCE/PB se orienta por um conjunto de valores e princípios que se incorporam no pensamento da instituição e constituem os norteadores da sua atuação como órgão de controle e fiscalização da gestão dos recursos públicos na Paraíba.

Para o TCE/PB, houve a implantação da transparência das suas atividades, ao criar diferentes canais de comunicação interna e externa.

As melhorias implementadas na área de TI do TCE/PB, já permitem ao público, através do SAGRES, o acesso às informações sobre a execução orçamentária e

financeira das Administrações Direta Estadual e Municipal.

Tendo-se como enfoque de pesquisa a delimitação do tema em esfera estadual, fez-se necessário evidenciar neste sentido a abrangência jurisdicional do TCE/PB como mostra a Tabela 1.

Tabela 1 - Jurisdição em Esfera Estadual

Tipo de Entidade	Quantidade
Governo do Estado	01
Secretarias Estaduais	34
Autarquias	14
Empresas Públicas	03
Fundações	08
Fundos	22
Órgãos Especiais	06
Sociedades de Economia Mista	12
Total	100

Fonte: <http://portal.tce.pb.gov.br/>

Percebe-se, que apenas cem entidades estão vinculadas à esfera estadual jurisdicionada, tendo-se os demais, vinculados à esfera municipal.

Com relação às atividades típicas do controle externo, dando prosseguimento à execução de seu planejamento estratégico, o TCE/PB através de seu portal expressa que o “apresenta números expressivos, com observância às competências constitucionalmente conferidas e norteadas, sobretudo, pela missão de garantir à sociedade, a melhor aplicação dos recursos públicos, sem descuidar de seu papel social de orientar os gestores para que cada ato de gestão seja coerente com os princípios da administração pública, que concorrem para o alcance do bem comum.”

O TCE/PB, considerando o poder conferido no art. 8º do seu Regimento Interno, pode expedir atos normativos acerca de matérias relativas às suas atribuições e sobre a organização dos processos que lhe devam ser submetidos.

O Art. 2º do Regimento Interno estabelece que para o exercício das funções essenciais de controle externo, compete ao TCE/PB:

“I – apreciar as contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado e pelos Prefeitos Municipais, emitindo sobre elas parecer prévio;”. Conforme abordado no primeiro capítulo, faz-se necessário estudar o ambiente ao qual está passível de

receber influências externas em suas decisões.

O Plano Estratégico 2011/2015 TCE/PB (2011, p. 17) no momento em que faz suas alusões, define que:

A análise estratégica – realizada em várias rodadas de discussão da equipe de coordenação com o apoio dos consultores – permitiu formular visões preliminares dos principais componentes do Plano Estratégico, confirmando parte do que estava já definido no ciclo anterior e refinando e reformulando alguns componentes para o novo Plano revisado. Este conjunto de formulações preliminares – macro-objetivos, prioridades estratégicas, e ações prioritárias – foi levado para discussão e validação junto à Alta Administração, em reunião promovida com a presença dos Conselheiros, Auditores substitutos de Conselheiros, Procuradores, Diretores e Assessores Técnicos. Como resultado da discussão, foram redefinidas e aprovadas as versões finais dos componentes do plano e revistas as metas para os próximos cinco anos, reformulando para o período 2011/2014 e acrescentando metas para 2015.

Para melhor percepção faz-se necessário expor o que trata a Figura 1:

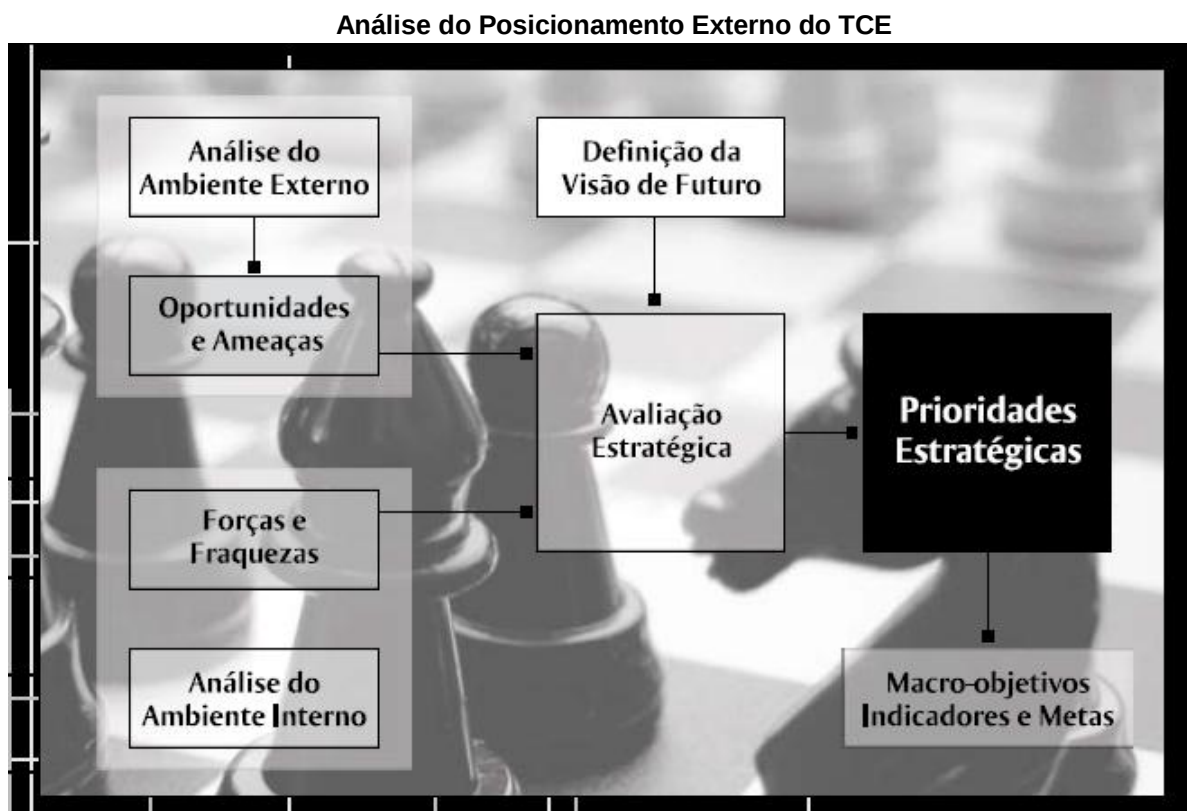


Figura 1: Análise do Posicionamento Externo do TCE/PB no período de 2011 à 2015.

Fonte: (PLANO ESTRATÉGICO 2011/2015 TCE/PB, 2011, p.43)

2.3.2 Sistema SAGRES *On Line*

O Tribunal de Contas do Estado da Paraíba, conta atualmente com o Sistema de Acompanhamento da Gestão dos Recursos da Sociedade (Sagres *on-line*), como ferramenta de divulgação de informação para a sociedade e para o controle geral de quaisquer interessados no uso de informação atualizada. Dentre eles, pode-se enxergar a auditoria como sendo um dos principais usuários no acompanhamento dos resultados inseridos pela gestão pública no referido sistema.

Ribeiro (2013) *apud* Echternacht et al (2013, p. 186) comenta a respeito do sistema SAGRES *online* da seguinte maneira:

Sistema de Acompanhamento da Gestão dos Recursos da Sociedade, portal criado e mantido pelo TCE/PB para disponibilização de informações que vão desde a disponibilidade de acesso ao Diário Oficial Eletrônico, informações sobre auditorias realizadas, até um extenso banco de dados relativos às gestões públicas estadual e municipal paraibanas, podendo, assim, contribuir para a transparência da gestão pública.

Considerando-se o mencionado acerca do Tribunal de Contas, percebe-se que sua função dentro do contexto da administração pública está apoiado em uma plataforma de informações que se prontifica a exercer manutenção constante da informação para os usuários.

O controle interno passa a caminhar através da Controladoria Geral, da auditoria das informações e do conhecimento popular da atual situação da contas.

Desta forma, percebe-se o caráter transparente das informações geradas pela administração pública e constantemente disponibilizadas sem restrições, além da possibilidade de acompanhamento a qualquer tempo, fato que torna a auditoria cada vez capaz de agir preventivamente, enquanto que a sociedade se torna capaz de agir como parte integrante e atuante da política e gestão das contas do estado.

Faz-se indispensável frisar, que as informações contidas no Sistema Sagres, refletem inicialmente os valores disponibilizados pela contabilidade das entidades públicas antes de qualquer auditoria. A partir do momento em que as informações forem sendo auditadas pelo TCE/PB, poderão sofrer modificações.

2.3.3 Forças e Fragilidades do TCE/PB

“O Plano Estratégico para o período de 2011/2015, elaborado a partir do processo de revisão do Plano aprovado para 2010/2014, contou efetivamente com a participação de todos que integram esta Corte, desde a opinião dos servidores ao tratamento e análise técnica, finalizando com diversas reuniões com os Conselheiros, Auditores, Membros do Ministério Público e Diretores.” (PLANO ESTRATÉGICO 2011/2015 TCE/PB, 2011, p. 9).

O Plano estratégico do TCE/PB, evidencia ainda o que chama de fraquezas específicas do tribunal de contas, serão avaliadas juntamente com forças do TCE/PB afim de se obter análise do resultado entre os dois fatores.

Estas fraquezas são listadas conforme o Quadro 1:

Quadro 1: Formulação do Posicionamento Estratégico

Forças	• Existência de sistema de TI qualificado • Nível alto de capacitação dos recursos humanos • Facilidade de acesso aos dirigentes
Fraquezas	• Baixa eficiência das ações do TCE • Ausência de padronização de alguns procedimentos • Deficiência na comunicação e interação com a sociedade • Ausência de compartilhamento de ideias e conhecimentos • Deficiência na comunicação interna • Processo de planejamento inadequado

Fonte: Plano Estratégico 2011/2015 TCE/PB (2011, p. 47)

O Plano Estratégico trata também, da relação que as oportunidades existentes tem com as possíveis ameaças listadas.

O Quadro 2 mostra os itens que incluem os tipos de ameaças e oportunidades:

Quadro 2: Oportunidades e Ameaças

Oportunidades	• Avanço tecnológico contínuo no ambiente • Modernização da administração pública • Ampliação da mobilização da sociedade para o controle social
Ameaças	• Existência de pressões políticas externas sobre as decisões do TCE • Falta de integração (sistemática processual, jurisprudência, diversidades nas estruturas organizacionais.) • Baixa qualidade do gasto o público, amadorismo e ineficiência na administração dos recursos públicos. • Limitação imposta pela natureza jurídica dos TCs impedindo sua consolidação e valorização

Fonte: Plano Estratégico 2011/2015 TCE/PB (2011, p. 47)

Estas informações serviram para que o TCE/PB pudesse avaliar, matematicamente, as relações entre os itens expostos. Estes valores foram lançados em um sistema matricial que gerou resultados favoráveis em relação aos fatores que permitem ao TCE/PB, compor seu controle externo suportando as fraquezas e ameaças. Tais resultados são expostos conforme mostra a figura 2:

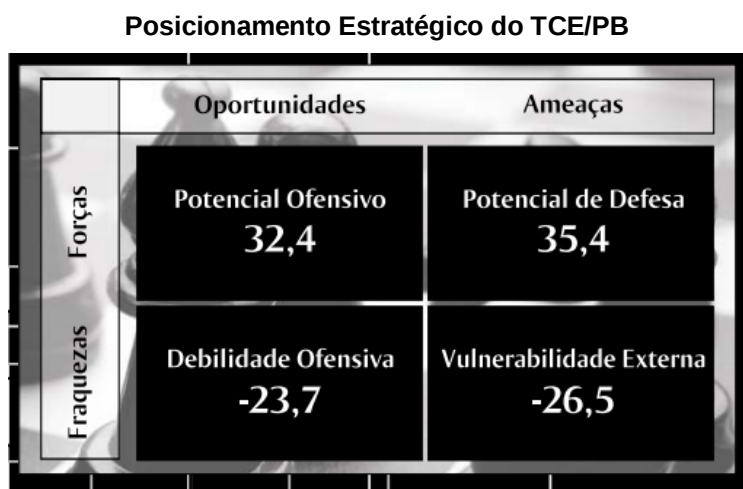


Figura 2: Posicionamento Estratégico do TCE/PB período 2011 à 2015.

Fonte: (PLANO ESTRATÉGICO 2011/2015 TCE/PB, 2011, p.47)

2.4 Consolidação das Contas

A NBCT 16.7 (2012) estabelece conceitos para a consolidação das demonstrações contábeis do setor público, delimita a abrangência da normatização em relação a consolidação e determina procedimentos cabíveis.

“A consolidação das demonstrações contábeis objetiva o conhecimento e a disponibilização de macroagregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social.” (NBCT 16.7, 2012, p.30).

Entende-se que a consolidação em conformidade com as normas gera um campo de visão ampliado para que os agentes envolvidos no processo de gestão e fiscalização possam executar seus papéis apresentando resultados mais confiáveis, sendo capazes de obter credibilidade perante o outros agentes interligados ao processo de gestão pública.

“A Consolidação das Demonstrações Contábeis é o processo que ocorre pela soma ou pela agregação de saldos ou grupos de contas, excluídas as transações entre entidades incluídas na consolidação, formando uma unidade contábil consolidada.” (NBCT 16.7, 2012, p.30).

Necessita-se portanto, obter conhecimentos acerca da compreensão do funcionamento das relações entre os entes públicos integrantes da consolidação. As relações podem apresentar diferentes formas de abordagem orçamentária e regimental, evidenciando diferentes tipos e procedimentos para consolidação.

Neste sentido, a NBCT 16.7 (2012, p.31) estabelece:

Dependência orçamentária: quando uma entidade do setor público necessita de recursos orçamentários de outra entidade para financiar a manutenção de suas atividades, desde que não represente aumento de participação acionária.

Dependência regimental: quando uma entidade do setor público não dependente orçamentariamente esteja regimentalmente vinculada a outra entidade.

Relação de dependência: a que ocorre quando há dependência orçamentária ou regimental entre as entidades do setor público.

Unidade Contábil Consolidada: a soma ou a agregação de saldos ou grupos de contas de duas ou mais unidades contábeis originárias, excluídas as transações entre elas.

2.4.1 Procedimentos para Consolidação

Conforme visto no item anterior, para o processo de consolidação de demonstrações contábeis, devem ser consideradas as relações de dependência entre as entidades do setor público. Faz-se necessário portanto analisar as características que devem compor o arranjo da consolidação da contas públicas segundo as NBC T 16.

A NBCT 16.7 (2012, p.31) coloca que “As demonstrações consolidadas devem abranger as transações contábeis de todas as unidades contábeis incluídas na consolidação.

Da mesma forma que a contabilidade pública abrange todas as personalidades do setor público, o ciclo se completa no momento em que se dá a obrigatoriedade normativa de as unidade contábeis se consolidarem perante suas ramificações. “Os ajustes e as eliminações decorrentes do processo de consolidação devem ser realizados em documentos auxiliares, não originando nenhum tipo de lançamento na escrituração das entidades que formam a unidade contábil.” (NBCT 16.7, 2012, p.31)

A norma claramente assegura o apontamento da correção das eventuais inconsistências. Os documentos auxiliares podem também servir como base para análises globais, contribuindo assim para a melhoria do controle interno.

“As demonstrações contábeis das entidades do setor público, para fins de consolidação, devem ser levantadas na mesma data, admitindo-se a defasagem de até três meses, desde que os efeitos dos eventos relevantes entre as diferentes datas sejam divulgados em notas explicativas.”

A NBC T 16.7 (2012, p. 31) estabelece também que as notas explicativas devem conter as seguintes informações:

- (a) identificação e características das entidades do setor público incluídas na consolidação;
- (b) procedimentos adotados na consolidação;
- (c) razões pelas quais os componentes patrimoniais de uma ou mais entidades do setor público não foram avaliados pelos mesmos critérios, quando for o caso;
- (d) natureza e montantes dos ajustes efetuados;
- (e) eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis consolidadas.

Como pode-se observar, alguns itens poderão não estar contidos nas notas explicativas devido à sua aplicabilidade em casos isolados.

A norma também transmite a ideia de acréscimos de informações pelas quais podem ou não ser notas explicativas. Essas informações serão pertinentes, e devem acompanhar os itens que compõe uma demonstração financeira pública.

Faz-se necessário expor algumas informações que constam na Prestação de Contas Anual (2013) do Governo do Estado da Paraíba, elaborada pela CGE. Estas informações são referentes à parte que trata de custeio conforme segue:

07 – Custo – Uma visão aproximada

07.1 – Apresentação e Limitações na legislação brasileira encontramos diversos regramentos que direcionam a geração de informações de custos, com a definição dos principais objetos de custeio, programas e as unidades administrativas; o objetivo: promover uma avaliação da gestão governamental; e, o Sistema de Contabilidade Pública. A migração da Contabilidade Pública para o atendimento de parâmetros e padrões internacionais, tornam, a cada dia, mais e mais importante a buscar por apurar “custos”.

Em verdade, o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 já dizia: “Art. 79. A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão” E o Decreto Federal nº 93.872, de 23 dezembro de 1986, disciplinou:

”Art . 137. A contabilidade deverá apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão (Decreto-Lei nº 200/67, art. 69):

No Estado, apesar das reiteradas observações do Tribunal de Contas do Estado, a inexistência de sistema corporativo que permitisse a extração de “custos” cruzando dados do SIAF com aqueles relativos a Patrimônio e Almoxarifado têm tornado impraticável a apuração de CUSTOS.

Considerando, todavia, que a própria UNIÃO adotou método simplificado para “apurar custos”, a Controladoria

“§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.” A partir de 2010, a Secretaria do Tesouro Nacional iniciou a implementação do Sistema de Informações de Custos (SIC), com objetivo de subsidiar decisões governamentais e organizacionais que conduzam à alocação mais eficiente do gasto público. Este Sistema tem como grande diferencial a integração de vários sistemas estruturantes do Governo Federal em uma única base de dados, que, segundo previsão da STN, deveria estar concluído em 2013. Todavia, dificuldades operacionais e de definição de tecnologia inviabilizaram a pretendida conclusão.

O sistema de informações de custos visa portanto, instrumentalizar as entidades do setor público de forma padronizada, ramificando os controles para todas as entidades que compõe o sistema de prestação de serviços públicos.

3 PROCEDIMENTO METODOLÓGICO

3.1 Classificação da Pesquisa

Diante dos objetivos propostos anteriormente, os quais buscam estudar os entraves para a consolidação das contas públicas do Governo do Estado da Paraíba, é preciso contextualizar e embasar os parâmetros relacionados aos aspectos metodológicos da pesquisa em face dos requisitos legais exigidos pelo Tribunal de Contas. Surge então a necessidade de expressar a forma como a mesma será classificada quanto aos fins, aos meios e a forma de abordagem, além de contextualizar acerca dos procedimentos técnicos.

O estudo buscou explorar o universo da CGE e analisar as informações que foram colhidas através de entrevistas e de acordo com o que foi objetivado, além de estar utilizando-se de investigação teórica e bibliográfica para embasar as vias tomadas até a entrevista. Delimitou-se à Contadoria Geral do Estado da Paraíba, parte integrante da CGE, para realização da entrevista, pelo fato de a mesma apresentar-se como ambiente de processo da contabilidade do Estado, possibilitando portanto o acesso mais preciso à informações provenientes de servidores que, provavelmente, tenham mais domínio do assunto pesquisado.

Após definição das linhas teóricas, pode-se então afirmar que quanto aos fins, a pesquisa é exploratória, pois, para Gil (2008, p. 43) a pesquisa exploratória consiste em estudar algo pouco explorado tendo como resultados mais informações a respeito do objeto de estudo.

Após definido o tipo de pesquisa quanto aos fins, faz-se necessário estabelecer os critérios metodológicos quanto aos meios, verificando a forma como se operacionalizará a pesquisa. Neste contexto, pode-se dizer que esta pesquisa é bibliográfica e de campo. Gil (2002) ratifica que pesquisa bibliográfica é aquela que se utiliza de fontes de informação sólidas, ou seja, aquelas que foram elaboradas e publicadas anteriormente, e Lopes (2006) confirma que a utilização de entrevistas e questionários se dá em pesquisas de campo, devendo ser munido de clareza para ambas as partes.

Desta forma, utilizou-se entrevista na qual se aplicam tanto questões relativas ao contexto interno quanto às percepções referentes ao meio externo, fazendo com

que o entrevistado possa apresentar, além das suas existências, os tipos de entraves inerentes às especificidades restritas da instituição em questão, possibilitando o aprofundamento subjetivo da análise.

Finalmente, torna-se necessário definir o tipo de pesquisa quanto a forma de abordagem, nota-se que para alcançar os objetivos propostos para o estudo dos entraves para a consolidação das contas, fez-se necessário propor uma abordagem qualitativa, uma vez que no entendimento do pesquisador não cabe a utilização de métodos estatísticos diante da forma pretendida de abordagem do tema.

Richardson (1999) corrobora quando afirma que a forma de abordagem qualitativa não se utiliza de estatística mesmo que em muitas situações possa-se enxergar as duas formas de abordagem.

Por fim, pode-se evidenciar que o tipo de entrevista escolhida foi o modelo aberto ou não estruturado. Esse tipo de modelo conta com questões abertas e possibilita ao entrevistador a obtenção de informações correlatas acerca do assunto tratado. Acredita-se que desta forma, os entrevistados se sentem mais confiantes em abordar o assunto da maneira como os mesmos possuem percepções.

3.2 Coleta de Informações

Conforme planejado na seção anterior, a coleta de informações se deu através da aplicação da entrevista com alguns servidores da CGE onde os entrevistados foram questionados a respeito de alguns aspectos considerados pertinentes ao longo da investigação bibliográfica. Não houve individualização das entrevistas e foi possível que os servidores participassem, coletivamente, à medida que o desenvolvimento da entrevista foi possibilitando certo grau de entendimento.

Foi possível perceber que o trabalho coletivo foi capaz de desenvolver assuntos não abordados previamente.

Desta forma, surgiu a necessidade de proceder com pequenas adaptações no momento da entrevista.

Primeiramente, visando obter informações a respeito da real situação da implantação para 2014, abordou-se com certo grau de limitações a implantação do Plano de Contas unificado para União, Estados e Municípios.

Tendo-se a tendência de contexto voltada para análise do nível de

conhecimento que os servidores da CGE possuem em comum, procurou-se delimitar o aprofundamento do desenvolvimento da entrevista.

Após abordar o que considera-se como base no referencial teórico desenvolvido e no sentido de evidenciar o caráter de urgência em relação aos demais assuntos, foi abordado o tema do fechamento do balanço anual e sua respectiva prestação de contas anual. Esta temática de abordagem procurou evidenciar demais alterações que já possam ter sido feitas na entrega da última prestação de contas anual, que no caso refere-se ao ano base de 2013, bem como as demais modificações para elaboração da prestação de contas ano base 2014.

Como pôde-se ver, anteriormente, a Prestação de Contas Anual de 2013 do Governo do Estado da Paraíba apresentou o que, vulgarmente, pode-se chamar de pontapé inicial no que faz referência ao desenvolvimento de relatório de custeio, visando o seu aperfeiçoamento em função da adequação às novas normas de contabilidade pública. Neste sentido abordou-se também as percepções dos servidores acerca do assunto.

Por fim, e em um momento em que os entrevistados ao mesmo tempo desenvolvem conhecimentos correlatos e aprofundam-se em demais assuntos, pôde-se abordar a relação e aprofundamento de suas visões em relação às normas internacionais de contabilidade, a interatividade do TCE/PB no tocante às suas exigências legais e os fatores externos que influenciam o desenvolvimento da contabilidade pública no ambiente contábil do Governo do Estado.

Faz-se necessário portanto proceder com a análise das informações em busca de evidências que se contextualizem em dificuldades para a consolidação das contas em face ao que este trabalho se propões a estudar. O quadro 3 evidencia a temática.

Quadro 3 – Escopo da Entrevista

❖ Implantação do Plano de Contas unificado para União Estados e Municípios.
❖ Fechamento do Balanço Anual e sua respectiva Prestação de Contas Anual.
❖ Adequação do Sistema de Custeio Aplicado ao Setor Público.
❖ Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS).
❖ Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE/PB).

Fonte: Elaboração Própria.

3.3 Análise das Informações e Discussão dos Resultados

Tratando-se de entrevista aberta ou não estruturada, foi possível que a síntese das informações obtidas pudessem colaborar com as análises subjetivas em concordância com a delimitação temática desta pesquisa.

Em relação ao primeiro assunto abordado, parte dos servidores se mostraram em dúvida com a adequação para o novo plano de contas unificado e sua natureza, porém foi possível perceber que o assunto é, parcialmente, de domínio da equipe.

Ao aprofundar a análise do questionamento, foi possível obter a informação de que o Governo do Estado da Paraíba, muito provavelmente, não terá ferramentas de controle suficientes para fechar as contas de 2014 utilizando-se do plano de contas evidenciado no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2012) publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), o qual é unificado para união, estados e municípios. Para 2014, não será adotado ainda o novo plano de contas e espera-se que possa-se chegar ao desenvolvimento da ferramenta necessária para proceder com a adequação do plano de contas.

Pode-se, portanto, perceber que mesmo estabelecendo-se uma obrigatoriedade de implantação do novo plano de contas para o ano de 2014, este assunto ainda continuará necessitando de atenção em seu desenvolvimento.

A falta de um procedimento sólido para adaptação e adequação à uma nova estrutura de planejamento das contas mantém-se como principal motivo pelo qual as contas do Governo do Estado da Paraíba ainda não chegaram ao patamar esperado e requisitado, legalmente, pelo TCE/PB com vistas ao novo cenário de normatização da contabilidade pública no Brasil.

Outros fatores também puderam ser abordados como a falta de um planejamento eficaz para se propor uma mudança que considera-se radical pelos servidores devido à corrida contra o tempo pela qual a situação exige em suas prefixações de prazos.

Nesse sentido, observa-se o surgimento da demanda por planos e meios que possibilitem de forma funcional e científica, a qualificação profissional voltada para assuntos que envolvam os processos de adequação das contas públicas sob os requisitos necessários para o processo de harmonização internacional da contabilidade pública.

Com relação ao fechamento do balanço e sua respectiva prestação de contas anual, faz-se necessário expor, conforme evidenciado anteriormente pelo exemplo proposto na seção que trata de consolidação das contas, a adição de relatórios contábeis com enfoque no custeio, podendo-se, no entanto, tomar como exemplo quaisquer outros relatórios contidos na prestação de contas que possam evidenciar alguma tendência de adequação às novas normas. Pode-se entender como um primeiro passo na inserção de relatórios que possam se desenvolver o suficiente para atender aos preceitos tratados nas NBC T16 (2012).

Analizando a forma como o assunto se desenvolveu no decorrer da entrevista, pode-se afirmar que não é uniforme o domínio do assunto ou até mesmo a existência de experiências de consultas à própria versão final da última prestação de contas.

Considera-se, porém, que o modelo atual de desenho das estruturas de processos das informações não vem passando por recente reciclagem, assim como não se instituiu um programa de atividades de reciclagem de mão de obra eficiente o suficiente para suprir rapidamente toda a necessidade do Estado no que se refere à convergência para as normas internacionais.

Já que o registro da contabilidade é um processo contínuo, muitas vezes os profissionais podem se manter atentos somente ao que está previsto internamente, desconsiderando o processo de convergência como uma ação coletiva para o aperfeiçoamento e expansão das ferramentas de controle. O antigo procedimento parece estar bem dominado entre os servidores de uma forma geral e neste sentido cabe-se colocar que é possível que este fato influencie na confiança que os servidores depositam no modelo antigo atualmente utilizado.

Para os servidores, mesmo com a existência de entraves comuns ou não à convergência internacional, o Balanço Anual é fechado corretamente dentro dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

A tentativa de visualização de entraves dentro deste contexto passa a se apresentar com diversas faces. Pode-se perceber que antes de chegar à uma equipe responsável por uma escrituração e sua posterior consolidação, as impossibilidades de adequação às normas perante o cenário contábil real do presente momento passam a ser entendidas como de responsabilidade de um planejamento que se comprometa em elaborar um plano de modificação e adição de subsistemas que entreguem as informações que foram previstas na nova normatização.

Além do exposto foi possível perceber que problemas como a morosidade no

trâmite das informações geram dificuldades as quais mantém as contas em estado pendente de suas conciliações contábeis. A comunicação e o atendimento aos procedimentos contábeis se mostraram defeituosos entre as entidades do setor público envolvidas no processo de escrituração gerida pela CGE.

Diante do que se desenvolveu, cabe portanto um aprofundamento na análise da inserção de informações sobre custos, uma vez que já é uma realidade a tentativa de inserir este tipo de demonstração e adequá-lo parcialmente em busca de um desenvolvimento para o futuro.

A síntese das informações perceptíveis em nível de entrevista com característica não estruturada foi capaz de obter a percepção dos servidores acerca da possível estruturação de sistema capaz de evidenciar, com credibilidade, as informações de custeio do setor público.

Pode-se perceber que a prestação de contas elaborada pela GCE para o ano base 2013 não apresenta relatório de custeio em conformidade com as novas normas de contabilidade do setor público. Considerou-se que na opinião dos servidores, a prestação de contas do Governo do Estado da Paraíba para o ano base 2014 ainda não irá dispor de relatório adequado para as informações de custeio. Isso gerou o desenvolvimento da discussão sobre uma possível elaboração dos controles necessários para que as entidades do setor público tenham ferramentas eficazes para evidenciar as informações necessárias à confecção dos relatórios de custos e suas atribuições previstas na nova normatização.

É com unanimidade que os servidores consideram como fato, a ausência de controles ramificados nas inúmeras partes que compõe todo o sistema contábil estadual. Isso impede, mesmo que possa-se considerar como temporariamente, a obtenção de informações suficientes para o sucesso perante a harmonização com as normas internacionais. Pode-se, portanto, considerar o exposto como entraves para a consolidação das contas dentro de um contexto em que o TCE/PB se configura como órgão do controle externo.

Evidencia-se, então, que ramificações externas da abrangência da contabilidade pública do Estado da Paraíba apresentam-se carentes de ferramentas de controle que contribuam para a evidenciação dos custos em conformidade com as novas normas de contabilidade do setor público.

Faz-se necessário também expor em contrapartida que a Prestação de Contas Anual do Governo do Estado da Paraíba para o ano base de 2013 apresentou-se

acompanhada de inúmeras informações adicionais. Espera-se, em trabalho futuro poder abordar com mais detalhamento a relação que estas informações adicionais exercem ou não com as NBC T 16 (2012).

Pode-se notar, portanto, que dentro das limitações da pesquisa ao longo da análise bibliográfica foi possível perceber diversos casos onde as normas estabelecem que determinados relatórios contábeis devam ser emitidos acompanhado de informações conforme consta. Pode-se, então, colocar esta situação como sendo um avanço na transparência da informações contábeis no âmbito público.

As IPSAS são vistas ainda um tanto quanto desconhecidas ou parcialmente conhecidas com profundidade pelos servidores.

No momento em que considera-se o exposto acerca da ausência de programa de treinamento adequado e com vista à uma massificação dos conhecimentos acerca da normatização, observa-se que no âmbito operacional da CGE, as razões pelas quais a convergência internacional da contabilidade pública ainda deixa muito a desejar nos ambientes contábeis do Estado, são efetivamente relativas ao falta de interesse político ou até mesmo da Secretaria do Tesouro Nacional. Pressupõe-se a necessidade de se elaborar planos que auxiliem todo o corpo de trabalhadores da área para o desenvolvimento da adequação.

Pode-se perceber que mesmo não existindo, no presente momento, o domínio por parte dos servidores da CGE, dos assuntos acerca da nova normatização da contabilidade pública, os mesmos demonstram-se interessados e confirmam que as modificações propostas pela nova normatização acrescentam um imenso leque de informações úteis à gestão e a sociedade em geral.

Segundo os servidores, à medida que se obtém informações precisas da real situação das contas públicas, é possível planejar melhor as ações administrativas evitando desperdícios e maximizando a atuação do estado em função das melhorias sociais entregues à população em geral.

Os servidores também complementam que será uma batalha difícil adequar as contas públicas às novas normas, porém será de grande valia para a sociedade, pois o atual modelo não reflete a realidade das contas públicas do Estado da Paraíba.

Pode-se, portanto, evidenciar que para se tomar rumos que levem o Governo do Estado à se adequar às novas normas de contabilidade pública, será preciso que o planejamento de harmonização da contabilidade do setor público leve conhecimentos adequados a todos os envolvidos com as informações passíveis de

prestações de contas. Esta prerrogativa é pressuposta como sendo entrave para consolidação das contas.

Por fim, faz-se necessário expor a percepção dos servidores em relação ao trabalho que exerce o TCE/PB no tocante aos seus requisitos legais de fiscalização.

Mais precisamente foi tendenciado que o contexto desta parte da abordagem fosse delimitado ao enfoque de harmonização internacional da contas públicas inerentes à real exigência exercida pelo TCE/PB.

Ao serem questionados, os servidores de forma geral demonstraram, parcialmente, dúvidas no que se refere a atuação do TCE/PB. Acredita-se que de certa forma esta limitação da pesquisa possa ser sanada por atuações científicas futuras em delimitações mais persistentes do universo pesquisado, chegando-se portanto à obtenção de informações provenientes de fontes mais especializadas ou até mesmo aos que fazem a alta administração das contas públicas do Estado.

Porém foi possível entender que cada esfera dentro da CGE possui relativos níveis de informações e contatos com o meio externo fiscalizador, o que tornou esta parte da abordagem entendida como limitada.

No entanto foi possível chegar à informação acerca do que pode-se chamar de informações relevantes. Segundo os servidores da CGE, o TCE/PB entende que todo o processo que tornaria possível a harmonização internacional da contabilidade encontra-se repleto de limitações e que não cabe ao TCE/PB, propor exigências entendidas como impossíveis de se realizar na prática. Nesse sentido, evidencia-se que o TCE/PB possui a partir da nova normatização, requisitos legais aos quais não se é possível exigir a curto prazo.

Entende-se, portanto, que o controle externo referente a harmonização com as normas internacionais é aplicado pelo TCE/PB à medida que se é possível instalar controles internos suficientes para que o Governo do Estado apresente em sua Prestação de Contas Anual, o detalhamento estabelecido na novas normas.

Atualmente, sabe-se no âmbito operacional da CGE que o TCE/PB cobra a correta escrituração da Renúncia da Receita, modalidade que está contextualizada de algumas formas no âmbito regulador das contas públicas conforme expõe por exemplo, a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, Lei Complementar nº 101/2000, em seu art. 14, § 1º, a renúncia de receitas “compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou

contribuições, e outros benefícios que correspondem a tratamento diferenciado”.

Entende-se que os entraves são passíveis de regulamentação e que este processo se dá ao longo do tempo através das exigências legais do TCE/PB.

Observa-se contudo, que existe na CGE, um pequeno foco de harmonização com tendências de ampliação que buscam em um futuro próximo se adequar à nova normatização.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Através desta pesquisa foi possível estudar, dentro das limitações, parte dos entraves existentes no âmbito da CGE, tendo-se como assunto correlato os requisitos legais do TCE/PB que ora se apresentam com foco na nova normatização internacional da contabilidade pública. A pesquisa bibliográfica pôde embasar de forma substancial uma situação favorável à consolidação das contas diante do cenário de convergência internacional da contabilidade pública.

Conclui-se conforme apresentado nos resultados da pesquisa que os entraves citados possuem características comuns em relação ao possível estudo de causa dos mesmos. Isto se dá pelo fato de as contas do Governo do Estado da Paraíba estarem sendo preparadas, no tocante à sua prestação de contas anual para 2014, ainda com a ausência de adequação com a harmonização internacional. Verificou-se que o conhecimento necessário para de proceder com a execução da contabilidade harmonizada ainda não está democratizado no ambiente contábil da CGE, podendo-se afirmar, portanto, que os entraves para a consolidação das contas do Governo do Estado da Paraíba sob conformidade aos requisitos legais do TCE/PB com enfoque na harmonização internacional são multifacetados. Esses entraves são provenientes de fatos como a ausência de mecanismos que viabilizem o processo de modificação da estrutura sistemática de contabilização da contas e da ausência de planejamento e treinamento eficaz para que todos os profissionais de contabilidade do Estado assim como todas as entidades do setor público que possuem relações com o governo se adequem. Existe um novo leque de informações que devem ser geradas após a criação dos supostos mecanismos viabilizadores, aos quais, pode-se considerar como adições ao sistema contábil e demais controles com foco na elaboração de relatórios contábeis adequados. Conclui-se também que a consolidação adequada das contas requer que os organismos envolvidos no processo, sejam geradores das informações tidas como necessárias para que a CGE proceda, mesmo que futuramente, com a elaboração de suas demonstrações em observância total às novas normas.

É através destas limitações que apresentam-se as procuradas dificuldades tidas, ao longo da pesquisa, como responsáveis pela falta de adequação da contas do Governo do Estado da Paraíba sob conformidade aos requisitos legais do TCE/PB.

4.1 Limitações da Pesquisa

No decorrer da investigação bibliográfica foi possível perceber a existência de diversos meios de regulamentação que envolvem a relação entre a CGE e o TCE/PB.

Contudo considerou-se que o estudo da citada relação se daria de forma mais adequada através de uma expansão dos conhecimentos recentes em relação ao caso. O fato de esta pesquisa estar se propondo a estudar algo pouco pesquisado fez com que diversas lacunas referentes à forma de abordagem desta relação se mantivessem sem respostas concretas.

Acredita-se que estas inconsistências e ausências de informação podem ser desenvolvidas através de estudos exploratórios que visem dissecar de forma funcional as responsabilidades pelo andamento e desenvolvimento da contabilidade do setor público estadual na Paraíba.

4.2 Sugestão Para Trabalhos Futuros

Sugere-se que a partir do que foi idealizado neste trabalho, outras pesquisas deem continuidade com diferentes tipos de abordagem.

Evidencia-se a necessidade de aprofundamento em alguns pontos a serem discutidos. A análise documental aprofundada seria de grande valia para que novos conhecimentos pudessem surgir servindo como base para o comparativo entre controle interno e externo da contas públicas estaduais.

Pode-se sugerir, contudo, que a diversificação de universo pesquisado possui grandes chances de ampliar de forma substancial os novos conhecimentos acerca da implantação da nova contabilidade pública.

REFERÊNCIAS

- ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade pública: da Teoria à Prática**. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BEZERRA, João Eudes. **Contabilidade pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e 500 Questões**. 3 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.
- BRASIL, Lei, no. 4.320, de 17 de março de 1964. Institui Normas Gerais de Direito Financeiro Para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, Dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 mar. 1964.
- BRASIL. Congresso Nacional (2000). Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal** Brasília: CFC, 2000.
- BRASIL. Constituição Federal de 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 20 mai. 2014.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. Parte Geral, Brasília: 5 ed. 2012.
- BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional.
- CRUZ, Flavio da. **Contabilidade e movimentação patrimonial do setor público**. Rio de Janeiro: Ed. do Autor, 1988. 230 p.
- ECHTERNACHT, Tiago Henrique de Souza et al. Percepção dos auditores sobre o papel da auditoria governamental para a transparência da gestão pública: Um estudo no Tribunal de Contas da Paraíba. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 5, n. 1, p. 179 -1999. 2013.
- FARIAS NETO, Pedro Sabino de. **Ciência política: enfoque integral avançado**. São Paulo: Atlas, 2011.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- JUND, Sergio. **Administração, orçamento e contabilidade pública: teoria e 830 questões**. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

KOHAMA, Hélio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 14 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

LOPES, Jorge. **O fazer do trabalho científico em ciências sociais aplicadas**. Recife: Editora Universitária UEPE, 2006.

MARTINS, **Composição e expressividade das despesas com gestão ambiental realizadas pela prefeitura municipal de Florianópolis no período de 2003 a 2008**. 2009. 119 f. Monografia. (Graduação em Ciências Contábeis) - UFSC, Florianópolis.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE. **RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.128/08**. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Brasília: CFC, 2008. Disponível em: <<http://internet.sefaz.es.gov.br/contas/contabilidade/orientacao/Contabil/arquivos/normasbrasileirasdecontabilidade.pdf>>. Acesso em: 20 Jan. 2014.

OLIVEIRA, Osório Chalegrede; SILVA, Ângelo Dimitre Bezerra Almeida da. **Controle externo, tribunais de contas e controle interno: interação para o fortalecimento da sociedade**. I Seminário UPFE de Ciências Contábeis, 2007. Disponível em: <[http://www.controladoria.ufpe.br/anais2007/arquivos/Area%20Tematica%20\(e\)/4.pdf](http://www.controladoria.ufpe.br/anais2007/arquivos/Area%20Tematica%20(e)/4.pdf)>. Acesso em: 07 jun. 2014.

RIBEIRO, **Controle na administração pública: uma análise do exercício da funcionalidade do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba na percepção dos servidores da Controladoria Geral do Estado da Paraíba**. 2013. 47 f. Monografia. (Graduação em Ciências Contábeis) - UFPB, João Pessoa.

RIBEIRO, Renato Jorge Brawn. O problema central do controle da administração pública pode ser resumido ao debate sobre modelos?. **Revista do tribunal de contas da união**, v. 33, p. 55-73, 2002.

RICHARDSON, Roberto Jarry; PERES, José Augusto de Souza. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SILVA, Lino Martins da. **A nova contabilidade pública: CFC DIVULGA IPSAS TRADUZIDAS**. [S.l]: Blog do Profº Lino, 2012. Disponível em: <<http://linomartins.wordpress.com/2012/06/28/a-nova-contabilidade-publica-cfc-divulga-ipsas-traduzidas/>>. Acesso em: 20 Mai. 2014.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

TIMBO, Maria Z. Farias; PISCITELLI, Roberto Bocaccio. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 12 ed. Brasília: Atlas, 2012.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA PARAÍBA. **Competência institucional**, Disponível em <http://portal.tce.pb.gov.br/institucional/competencia-instituicao/>. Acesso em 20 de Mai. 2014.